SODBA SODIŠČA (četrti senat)
z dne 11. oktobra 2007*

V zadevi C-443/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Supremo Tribunal Administrativo (Portugalska) z odločbo z dne 28. septembra 2006, ki je na Sodišče prispela 27. oktobra 2006, v postopku

Erika Waltraud Ilse Hollmann

proti

Fazenda Pública,

ob udeležbi:

Ministério Público,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis (poročevalec), sodnik, R. Silva de Lapuerta, sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

* Jezik postopka: portugalščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 28. junija 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za E. W. I. Hollmann M. A. Torres, odvetnik,

— za portugalsko vlado L. I. Fernandes, Â. S. Neves in J. M. Leitão, zastopniki,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56 ES.

2 Ta predlog je bil podan v sporu med E. W. I. Hollmann in Fazenda Pública (portugalski davčni organi) zaradi odločbe o odmeri dohodnine za leto 2003.

Pravni okvir

3 Člen 10 zakonika o davku na dohodek fizičnih oseb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), odobren z Decreto-Lei št. 442/88 z dne 30. novembra 1988, v različici iz Decreto-Lei št. 198/2001 z dne 3. julija 2001 (*Diário da República* I, serija A, št. 152 z dne 3. julija 2001, v nadaljevanju: CIRS), določa:

„1. Kapitalski dobički so pridobljeni dobički, ki se ne štejejo za dohodke podjetja in dohodke iz dejavnosti, iz kapitala ali nepremičnin, doseženi z:

a) odplačno odsvojitvijo stvarnih pravic na nepremičninah in uporabe vsega zasebnega premoženja za podjetniško ali poklicno dejavnost, ki jo osebno opravlja njihov lastnik;

[...]

4. Dobiček, ki je predmet IRS [davek na dohodek fizičnih oseb], se določi:

a) kot razlika med vrednostjo ob odsvojitvi in vrednostjo ob pridobitvi, v primerih iz točk (a), (b) in (c) odstavka 1 z odbitkom dela, ki se lahko opredeli kot donos iz kapitala;

[...]“

4 Vse fizične osebe, ki so portugalski rezidenti, in osebe, ki imajo tam vir dohodkov, čeprav tam ne prebivajo, so v skladu s členom 13(1) CIRS zavezane k plačilu dohodnine.

5 Člen 15(1) in (2) CIRS določa, da osebe, ki prebivajo na portugalskem ozemlju, plačajo davek od vseh dohodkov, vključno z dohodki, ki imajo vir v tujini, medtem ko nerezidenti plačajo davek le od dohodkov, ki imajo vir na Portugalskem.

6 Iz določb člena 18 CIRS sledi, da se za dohodke, ki imajo vir na portugalskem ozemlju, štejejo dohodki od nepremičnin, ki se nahajajo na tem ozemlju, vključno z dobičkom od njihovega prenosa.

7 Člen 43(1) in (2) CIRS, kot je bil spremenjen z zakonom št. 109 B z dne 27. decembra 2001 (*Diário da República* I, serija B, št. 298 z dne 27. decembra 2001), določa:

„1. Znesek prejemkov, ki štejejo za kapitalski dobiček, ustreza razliki med kapitalskim dobičkom in kapitalsko izgubo, ki sta ustvarjena v istem letu in določena v skladu z naslednjimi členi.

2. Upošteva se le 50-odstotna razlika iz prejšnjega odstavka v zvezi s prodajami, ki jih opravijo rezidenti in so določene v členu 10(1)(a), (c) in (d), naj bo pozitivna ali negativna."

8 Obdavčljivi dohodek rezidentov je seštevek različnih vrst dohodkov, ki jih prejmejo vsako leto in za katere velja progresivna davčna lestvica.

9 Člen 72(1) CIRS določa za nerezidente posebno proporcionalno davčno stopnjo v višini 25 odstotkov, ki se nanaša na celotno razliko kapitalskih dobičkov od nepremičnin.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

10 E. W. I. Hollmann živi v Nemčiji od časa nastanka dejstev spora o glavni stvari.

11 E. W. I. Hollmann je leta 1998 po smrti moža podedovala nepremičnino na Portugalskem. Od vrednosti te nepremičnine ji je bil odmerjen davek na dediščine in darila.

12 E. W. I. Hollmann je leta 2003 prodala zadevno nepremičnino in pri tem zaslužila 619.757,46 eurov, kolikor je znašala razlika med prodajno ceno in vrednostjo, od katere je bil obračunan davek na dediščine in darila.

13 V odločbi o odmeri dohodnine za leto 2003 je pristojen davčni organ pri izračunu obdavčljivega čistega dohodka E. W. I. Hollmann upošteval njen celotni dobiček, ki ga je prištel k njenim drugim dohodkom, obdavčljivim na Portugalskem.

14 Po mnenju davčnih organov se tožeča stranka v postopku v glavni stvari ni mogla sklicevati na ugodne določbe iz člena 43(2) CIRS, ker ni imela prebivališča na Portugalskem, ampak v drugi državi članici Evropske unije.

15 E. W. I. Hollmann je pred Tribunal administrativo e fiscal de Loulé spodbijala navedeno odločbo o odmeri dohodnine. Ker je bila njena tožba zavrnjena, se je pritožila.

16 V teh okoliščinah je Supremo Tribunal Administrativo prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 43(2) [CIRS], ki osnovo za odmero davka od kapitalskega dobička, ki ga ustvarijo osebe s prebivališčem na Portugalskem, omeji na 50 odstotkov tega dobička, krši člene 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56 ES, ker ta omejitev ne velja za kapitalske dobičke, ki jih ustvari oseba s prebivališčem v drugi državi članici Evropske unije?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Dopustnost

17 Portugalska vlada in Komisija sta izrazili dvom o dopustnosti vprašanja za predhodno odločanje zaradi oblike, v kateri ga je zastavilo predložitveno sodišče.

18 V zvezi s tem je treba poudariti, da se Sodišče v skladu z ustaljeno sodno prakso v postopku, uvedenem na podlagi člena 234 ES, ni dolžno opredeliti o združljivosti določb notranjega prava z določbami prava Skupnosti, ker je presoja teh določb v pristojnosti nacionalnih sodišč, kljub temu pa je pristojno, da predložitvenemu sodišču posreduje vse elemente razlage prava Skupnosti, ki mu omogočijo presojo združljivosti teh določb s ureditvijo Skupnosti (glej sodbi z dne 6. marca 2007 v zadevi Placanica in drugi, C-338/04, C-359/04 in C-360/04, ZOdl., str. I-1891, točka 37, in z dne 19. aprila 2007 v zadevi Asociación Nacional de Empresas Forestales, C-295/05, ZOdl., str. I-2999, točka 29, ter navedeno sodno prakso).

19 Poleg tega lahko v skladu s prav tako ustaljeno sodno prakso v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, kot ga določa člen 234 ES, le nacionalno sodišče, pred katerim poteka spor in ki je pristojno za izdajo sodne odločbe, ob upoštevanju posebnosti spora, ki poteka pred njim, presodi o nujnosti sprejetja predhodne odločbe, da bo lahko sprejelo sodbo, ter o pomembnosti vprašanj, ki jih zastavi Sodišču. Iz tega sledi, da mora Sodišče odločiti o vprašanjih, ki jih zastavijo nacionalna sodišča, če se nanašajo na razlago določbe prava Skupnosti (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Asociación Nacional de Empresas Forestales, točka 30, in sodbo z dne 17. aprila 2007 v zadevi AGM-COS.MET, C-470/03, ZOdl., str. I-2749, točka 44).

20 V obravnavanem primeru vsebina besedila vprašanja, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče, poziva Sodišče, naj se izreče o skladnosti določbe notranjega prava, kot je člen 43(2) CIRS, s pravom Skupnosti.

21 Čeprav Sodišče ne more odgovoriti na vprašanje, kot je oblikovano, pa mu nič ne preprečuje, da bi predložitvenemu sodišču podalo koristen odgovor, s tem da mu

posreduje vse elemente razlage prava Skupnosti, ki mu bodo omogočili odločiti o združljivosti zadevnih davčnih določb s pravom Skupnosti.

22 Torej je treba šteti, da predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje Sodišče, ali členi 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56 ES nasprotujejo nacionalni ureditvi, kot je ta v sporu o glavni stvari, ki za kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v državi članici, določa višjo davčno obremenitev, kadar odsvojitev izvrši rezident druge države članice, kot takrat, kadar isto vrsto posla opravi rezident države, v kateri se nepremičnina nahaja.

Upoštevna načela in svobode

23 Predložitveno sodišče v vprašanju navaja člene 12 ES, 18 ES, 39 ES, 43 ES in 56 ES.

24 Torej se zastavlja vprašanje, ali se lahko davčni zavezanec nerezident, ki se nahaja v takem položaju kot E. W. I. Hollmann, sklicuje na te določbe.

25 V zvezi s členoma 39 ES in 43 ES iz predložitvene odločbe izhaja, da E. W. I. Hollmann prodaje nepremičnine na Portugalskem, posla iz katerega izvira sporna obdavčitev, ki je predmet postopka v glavni stvari, ni izvedla z namenom opravljanja poklicne dejavnosti na ozemlju Skupnosti niti z namenom ustanovitve zaradi opravljanja gospodarske dejavnosti v državi članici, ki ni Nemčija.

26 V isti odločbi ne obstaja noben element, ki bi dovoljeval zaključek, da je tožeča stranka v sporu o glavni stvari prodala nepremičnino za izvajanje pravice iz člena 18 ES.

27 Torej se ob upoštevanju dejstev, ki jih je navedlo predložitveno sodišče, E. W. I. Hollmann v tem primeru se ne more sklicevati na člene 18 ES, 39 ES in 43 ES (glej v tem smislu sodbo z dne 26. oktobra 2006 v zadevi Komisija proti Portugalski, C-345/05, ZOdl., str. I-10633, točka 15, in navedeno sodno prakso).

28 Iz sodne prakse sledi, da se člen 12 ES samostojno uporablja le v primerih, ki jih ureja pravo Skupnosti, za katere pa Pogodba ES ne določa posebnih pravil prepovedi diskriminacije (glej zlasti sodbi z dne 8. marca 2001 v zadevi Metallgesellschaft in drugi, C-397/98 in C-410/98, Recueil, str. I-1727, točka 38, ter z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 61).

29 Pogodba določa v členu 56 ES predvsem posebno pravilo prepovedi diskriminacije na področju prostega pretoka kapitala (sodba z dne 10. januarja 2006 v zadevi Cassa di Risparmio di Firenze, C-222/04, ZOdl., str. I-289, točka 99).

30 Ob upoštevanju navedenega je treba torej ugotoviti, ali se davčni zavezanec, kot je E. W. I. Hollmann, lahko sklicuje na člen 56 ES.

31 V zvezi s tem iz sodne prakse izhaja, da posel, ki zadeva izvršitev investicije v nepremičnino, kot je ta v sporu o glavni stvari, predstavlja pretok kapitala (glej v tem smislu sodbo z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 24).

32 Člen 56 ES se zato uporablja za tak posel in na tej podlagi je torej treba preučiti vprašanje, ki ga je zastavilo predložitveno sodišče.

Prosti pretok kapitala

33 Najprej je treba opozoriti, da morajo po eni strani države članice glede na ustaljeno sodno prakso, čeprav neposredno obdavčenje spada v njihovo pristojnost, to pristojnost vseeno izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 19; z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točka 15, in z dne 24. maja 2007 v zadevi Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 21).

34 Po drugi strani pa člen 56 ES prepoveduje vsako omejevanje pretoka kapitala med državami članicami, razen pod pogoji iz člena 58 ES.

35 V zvezi s tem je treba poudariti, da pri kapitalskih dobičkih iz odplačnih odsvojitev nepremičnin, ki se nahajajo na Portugalskem, povezane določbe CIRS vsebujejo pravila obdavčenja, ki ločujejo med rezidenti in nerezidenti te države članice.

36 V skladu s členom 43(2) CIRS se tako upošteva le 50 odstotkov zneska kapitalskih dobičkov, ki jih rezidenti pridobijo z odsvojitvijo nepremičnin na Portugalskem. Nasprotno pa CIRS določa obdavčenje celotnega zneska kapitalskih dobičkov, ki jih z odsvojitvijo navedenih nepremičnin pridobijo nerezidenti.

37 Iz tega sledi, da v skladu z ustreznimi določbami CIRS osnova za odmero davka od kapitalskih dobičkov ni enaka za rezidente in nerezidente. Tako pri prodaji iste nepremičnine, ki se nahaja na Portugalskem, kadar gre za pridobitev kapitalskih dobičkov, nerezidenti nosijo večje davčno breme kot rezidenti in so zato v manj ugodnem položaju kot slednji.

38 Medtem ko znaša davek za nerezidenta 25 odstotkov od osnove, ki je vsota vseh pridobljenih kapitalskih dobičkov, pa rezidentu upoštevanje le polovice osnove njegovih kapitalskih dobičkov pravzaprav omogoča, da na podlagi tega sistematično uživa nižje davčno breme in to ne glede na davčno stopnjo, ki se uporabi za vsoto njegovih dohodkov, saj v skladu z navedbami portugalske vlade obstaja za obdavčitev dohodka rezidentov progresivna davčna lestvica, katere najvišja stopnja znaša 42 odstotkov.

39 Posledica nacionalne ureditve, kot je ta v sporu o glavni stvari, je manj privlačen prenos kapitala za nerezidente, s tem da jih odvrača od investiranja v nepremičnine na Portugalskem in od poslov v zvezi s tem, kot je prodaja nepremičnine.

40 V teh okoliščinah je treba ugotoviti, da določitev osnove za odmero davka od kapitalskih dobičkov, ki jih ustvarijo izključno davčni zavezanci, ki so portugalski rezidenti, in ne davčni zavezanci nerezidenti, na 50 odstotkov pomeni omejevanje pretoka kapitala, ki ga prepoveduje člen 56 ES.

41 Preučiti je še treba, ali je taka omejitev upravičena z razlogi, navedenimi v členu 58(1) ES.

42 Iz te določbe v povezavi z odstavkom 3 istega člena izhaja, da lahko države članice v nacionalnih ureditvah uvedejo razlikovanje med davčnimi zavezanci rezidenti in nerezidenti, če to razlikovanje ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.

43 Kot je že bilo ugotovljeno v točkah od 36 do 38 te sodbe, člen 43(2) CIRS v bistvu določa neenako davčno obravnavanje rezidentov in nerezidentov, s tem da pri kapitalskih dobičkih od odsvojitve nepremičnine, ki se nahaja na Portugalskem, določa različni osnovi za odmero davka.

44 Vendar je treba razlikovati med neenakimi obravnavanji, dovoljenimi na podlagi člena 58(1)(a) ES, in samovoljnimi diskriminacijami, prepovedanimi na podlagi odstavka 3 istega člena.

45 Iz sodne prakse izhaja, da mora razlika v obravnavanju, da bi se lahko nacionalno davčno ureditev, kot je ta v sporu o glavni stvari, štelo za združljivo z določbami

Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala, zadevati položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom javnega interesa (glej zgoraj navedeno sodbo Manninen, točki 28 in 29, sodbi z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert, C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 42, in z dne 19. januarja 2006 v zadevi Bouanich, C-265/04, ZOdl., str. I-923, točka 38).

46 Ob upoštevanju sodne prakse, navedene v prejšnji točki, je treba najprej preučiti, ali se razlika v obdavčitvi dohodkov glede na to, ali kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnine, ki se nahaja na Portugalskem, ustvarijo rezidenti ali nerezidenti, nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi.

47 Portugalska vlada v zvezi s tem navaja, da obstaja razlika med položajema obeh skupin davčnih zavezancev, ki povsem upravičuje to različno obravnavanje. Omejitev osnove za odmero davka na 50 odstotkov naj bi lahko velja le za rezidente, ker se za vse njihove dohodke uporablja progresivna davčna lestvica. Nasprotno pa naj bi nerezidenti plačevali davek le od dohodkov, ki izvirajo s portugalskega ozemlja. Z drugimi besedami, namen mehanizma, ki ga določa nacionalna ureditev, kot je ta v sporu o glavni stvari, naj bi bilo nekaznovanje rezidentov, za katere se v nasprotju z nerezidenti uporablja progresivna obdavčitev.

48 Poleg tega meni, da je treba razliko v davčnem obravnavanju, ki je posledica uporabe drugačne osnove za odmero davka za nerezidente, obravnavati v povezavi s splošnim dohodninskim sistemom, ki se uporablja za rezidente in nerezidente.

49 Portugalska vlada s to trditvijo meni, da je določitev drugačne osnove za odmero davka za nerezidente, kadar gre za kapitalske dobičke, upravičena ob upoštevanju

dohodninskega sistema in predvsem različnih davčnih stopenj za rezidente in nerezidente. Pravzaprav na bi bil obdavčljivi dohodek prvih predstavljal seštevek dohodkov različnih vrst, torej vključno s kapitalskimi dobički, ki jih prejmejo vsako leto, za katere velja progresivna davčna lestvica, medtem ko naj bi za nerezidente CIRS določal posebno proporcionalno davčno stopnjo.

50 Treba je opozoriti, prvič, da se v sporu o glavni stvari obdavčitev kapitalskih dobičkov od odsvojitve nepremičnine nanaša le na eno vrsto dohodkov davčnih zavezancev, ne glede na to, ali so rezidenti ali nerezidenti, drugič, da ta obdavčitev zadeva obe kategoriji davčnih zavezancev, in tretjič, da je država članica, ki je vir obdavčljivega dohodka, vedno Portugalska republika.

51 V zvezi s tem je treba opozoriti predvsem, da upoštevanje polovice osnove kapitalskih dobičkov rezidenta v povezavi z dejstvom, da za obdavčitev njegovih dohodkov obstaja progresivna davčna lestvica, katere najvišja stopnja znaša 42 odstotkov, privede, v enakih pogojih obdavčenja nerezidentov, do večjega obdavčenja slednjih, kot to izhaja iz točke 38 te sodbe.

52 V teh okoliščinah trditev portugalske vlade ne more biti sprejeta.

53 Iz navedenega sledi, da objektivno gledano med obema kategorijama davčnih zavezancev ne obstajata različna položaja, ki bi upravičevala neenako davčno obravnavanje pri obdavčenju kapitalskih dobičkov. Zato je položaj E. W. I. Hollmann primerljiv s položajem rezidenta.

54 Iz tega izhaja, da nacionalna ureditev, kot je ta v sporu o glavni stvari, določa neenako davčno obravnavanje nerezidentov, ker pri nastanku kapitalskih dobičkov dovoljuje večje obdavčenje in torej večje davčno breme, kot ga nosijo rezidenti v objektivno primerljivem položaju.

55 Glede upravičenja iz nujnih razlogov javnega interesa se portugalska vlada sklicuje na nujnost zagotovitve doslednosti nacionalnega davčnega sistema.

56 Iz sodne prakse izhaja, da nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema lahko upraviči omejitev uresničevanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba. Vendar je treba za to, da bi bil sprejet argument, ki se opira na to utemeljitev, dokazati, da obstaja neposredna zveza med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim bremenom (sodbi z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 40, in z dne 29. marca 2007 v zadevi Rewe Zentralfinanz, C-347/04, ZOdl., str. I-2647, točka 62 in navedena sodna praksa).

57 Portugalska vlada v obravnavanem primeru navaja, da je treba upoštevati namen in logiko davčnega sistema pri ustvarjanju kapitalskih dobičkov od odsvojitve nepremičnine. V zvezi s tem naj bi imel zadevni davčni sistem za cilj izogibanje kaznovanju rezidentov v okviru obdavčenja kapitalskih dobičkov, ker zanje uporablja progresivno davčno stopnjo. V bistvu naj bi za rezidente obstajala neposredna vez med davčno ugodnostjo, ki je posledica za polovico znižane osnove za odmero davka od kapitalskih dobičkov, in progresivno davčno stopnjo, ki se uporablja za vse njihove dohodke.

58 Kot torej izhaja iz točke 38 te sodbe davčna ugodnost, ki je podeljena rezidentom v obliki znižanja osnove za odmero davka od kapitalskih dobičkov za polovico, v vsakem primeru presega svojo protiutež, ki jo predstavlja uporaba progresivne davčne stopnje za obdavčenje njihovih dohodkov.

59 Torej ni neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z določenim davčnim bremenom.

60 Zato je treba šteti, da omejitev, ki je posledica davčne ureditve iz spora o glavni stvari, ne more biti upravičena z nujnostjo zagotovitve doslednosti davčnega sistema.

61 Ob upoštevanju navedenega je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56 ES razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v sporu o glavni stvari, ki za kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v državi članici, v tem primeru na Portugalskem, določa višjo davčno obremenitev, kadar odsvojitev izvrši rezident druge države članice, kot takrat, kadar isto vrsto posla opravi rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina.

Stroški

62 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 56 ES je treba razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v sporu o glavni stvari, ki za kapitalske dobičke od odsvojitve nepremičnin, ki se nahajajo v državi članici, v tem primeru na Portugalskem, določa višjo davčno obremenitev, kadar odsvojitev izvrši rezident druge države članice, kot takrat, kadar isto vrsto posla opravi rezident države, v kateri se nahaja nepremičnina.

Podpisi